

Piotr Kardas, Grzegorz Łabuda

## Kryminalizacja oszustwa podatkowego w prawie karnym skarbowym

### I. Uwagi ogólne

Typy oszustwa określone w kodeksie karnym skarbowym z 1999 r. zaliczane są do grupy przestępstw i wykroczeń skarbowych (deliktów skarbowych<sup>1</sup>), którym przypisywany jest najcięższy ładunek abstrakcyjnego stopnia społecznej szkodliwości. Wyrazem szczególnego charakteru tej kategorii deliktów jest przede wszystkim wysokość ustawowego zagrożenia, która w typach podstawowych złożona jest z alternatywno-kumulatywnej sankcji<sup>2</sup> w postaci kary pozbawienia wolności oraz grzywny. Taki charakter oszustw skarbowych związany jest z faktem, iż kryminalizują one zachowania godzące w najistotniejsze dobro prawne chronione przez przepisy kodeksu karnego skarbowego, które w dużym uproszczeniu określić można mianem interesu finansowego Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> Pojęciem delikt skarbowy posługujemy się w niniejszym opracowaniu dla zbiorczego określenia przestępstw i wykroczeń skarbowych. Mając na uwadze fakt swoistej konstrukcji przestępstw i wykroczeń skarbowych oraz znaczną autonomię tych typów czynu zabronionego w stosunku do przestępstw określonych w kodeksie karnym oraz tzw. ustawach pozakodeksowych, proponujemy wykorzystywanie pojęcia „delikt skarbowy” dla opisu przestępstw i wykroczeń stypizowanych w k.k.s. Zob. G. Bogdan, Relacja pojęć przestępstwa i przestępstwa skarbowego w polskim prawie karnym, *Przegląd Sądowy* 1997, nr 5; s. 83 i n.; tenże, *Przestępstwa i wykroczenia celne w k.k.s. Komentarz*, (w:) Nowa Kodyfikacja karna. Kodeks karny skarbowy, Warszawa 2000, nr 27, s. 11 i n.

<sup>2</sup> Przez sformułowanie „alternatywno-kumulatywnej sankcja” rozumiemy szczególny sposób określenia ustawowego zagrożenia za przestępstwo skarbowe, który zezwala na wymierzenie sprawcy alternatywnie jednej z alternatywnie wymienionych w przepisie kar albo na orzeczenie tych kar łącznie. Stąd też odmiennie niż w przypadku ustawowych zagrożeń przewidzianych w przepisach części szczególnej kodeksu karnego oraz ustaw pozakodeksowych, przestępstwa skarbowe umożliwiają orzeczenie wszystkich przewidzianych za nie kar kumulatywnie. Tym samym uznać można, iż ustawodawca określa w sposób „alternatywno-kumulatywny” ustawowe zagrożenie za przestępstwa skarbowe. Por. Z. Siwik, *Podstawy prawa karnego skarbowego*, Wrocław 1981, s. 33; F. Prusak, W. Świda, *Prawo karne skarbowe*, Warszawa 1989, s. 25 i n.

<sup>3</sup> W literaturze prawa karnego skarbowego dość rozmaicie określa się dobra prawne chronione przepisami k.k.s. Przy delikcie z art. 87 k.k.s. – będącym oszustwem celnym – można spotkać się z „interensem finansowym Skarbu Państwa sprowadzającym się do uzyskiwania określonych kwot wymaganych należności celnych z tytułu przywozu z zagranicy lub wywozu za granicę towarów, z których transferem związane jest powstanie obowiązku celnego”,

W dogmatyce prawa karnego skarbowego nazwa „oszustwo” przypisywana jest wielu typom deliktów. W piśmiennictwie prezentowane są poglądy, wedle których w obszarze przestępstw i wykroczeń skarbowych<sup>4</sup> ustawodawca umiejscowił kilka typów tradycyjnie określanych mianem oszustwa podatkowego, do których zalicza się: uchylanie się od opodatkowania (art. 54 k.k.s.), firmantstwo (art. 55 k.k.s.), podanie nieprawdy lub zatajenie prawdy w deklaracji lub oświadczeniu (art. 56 § 1–3 k.k.s.), wyłudzenie zwrotu podatku (art. 76 k.k.s.), a nawet uporczywe niewpłacanie podatku (art. 57 k.k.s.).<sup>5</sup> W literaturze za klasyczny przykład oszustwa podatkowego uznaje się typy określone w art. 56 § 1–3 k.k.s.<sup>6</sup>. Przyznanie wszystkim wymienionym wyżej deliktom skarbowym charakteru oszustwa wywoływać może jednak pewne wątpliwości. W piśmiennictwie karnistycznym wskazuje się bowiem, że przydanie czynowi zabronionemu charakteru oszustwa związane jest ze szczególnym kształtem znamion, które czynność sprawczą ujmują jako wprowadzenie w błąd lub wyzyskanie błędu<sup>7</sup>. Także z leksykalnego

zaś przy delikcie z art. 92 k.k.s. – będącym również oszustwem celnym – z „interesem finansowym Skarbu Państwa przejawiającym się w unikaniu nienależnych zwrotów i umorzeń należności celnych” [G. Bogdan, (w:) Kodeks karny skarbowy..., tezy 1 do art. 87 k.k.s. i 1 do art. 92 k.k.s., s. 253, 276]. Jeszcze na gruncie ustawy karnej skarbowej z 1971 r. wyrażano pogląd, że dobrem chronionym przez typ oszustwa celnego jest cło [J. Wiącek, (w:) Ustawa karna skarbowa..., teza 1 do art. 74 u.k.s., s. 157]. Z kolei W. Świda, zgodnie z wypracowaną na gruncie dogmatyki prawa karnego powszechnego typologią, wyróżnia ogólny, rodzajowy i indywidualny przedmiot ochrony. Pierwszy dotyczy wszystkich przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych, drugi dotyczy deliktów umiejscowionych w poszczególnych rozdziałach (celne, podatkowe, dewizowe itd.), trzeci wreszcie poszczególnych typów czynów zabronionych [W. Świda, (w:) F. Prusak, W. Świda, Prawo karne skarbowe, Warszawa 1989, s. 62–63].

<sup>4</sup> Chodzi tutaj o delikty określone w Rozdziale 6 k.k.s. przeciwko obowiązkom podatkowym i rozliczeniom z tytułu dotacji i subwencji.

<sup>5</sup> T. Grzegorzczak, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2000, s. 246.

<sup>6</sup> Zob. Uzasadnienie Kodeksu karnego skarbowego, s. 78; T. Grzegorzczak, Kodeks karny skarbowy..., s. 246, tezy 2, 3 do art. 56 k.k.s., s. 252. Przepis ten posiada następujące brzmienie: „Podatnik, który składając organowi podatkowemu lub płatnikowi deklarację lub oświadczenie, podaje nieprawdę lub zataja prawdę albo nie dopełnia obowiązku zawiadomienia o objętych nimi danych, przez co naraża Skarb Państwa lub jednostkę samorządu terytorialnego na uszczuplenie podatku (...)”. Zauważyć należy brak konstytutywnych dla oszustwa znamion wprowadzenia w błąd, wyzyskania błędu lub niezdolności do należytego pojmowania przedsiębranego działania, stanowiącego istotę strony przedmiotowej oszustwa w k.k.

<sup>7</sup> Zob. szerzej w tej kwestii J. Bednarzak, Przestępstwo oszustwa w polskim prawie karnym, Warszawa 1971, s. 25 i n.; A. Lityński, (w:) System Prawa Karnego. O przestępstwach w szczególności. T. IV. Cz. 2, Wrocław–Warszawa–Kraków–Gdańsk–Łódź 1989, s. 381 i n.; O. Górniok, D. Pleńska, (w:) System Prawa Karnego. O przestępstwach w szczególności. T. IV. Cz. 2, Wrocław–Warszawa–Kraków–Gdańsk–Łódź 1989, s. 414 i n.; I. Lipkin, Oszustwo w świetle kodeksów karnych i projektów ustawodawczych, Warszawa 1926, s. 12 i n.; A. Marek, Prawo karne. Zagadnienia teorii i praktyki, Warszawa 2002, s. 533 i n. Por. też Orzeczenie SN z dnia 10 maja 1933 r., 1 K 243/33, GS 1933, z. 12,

punktu widzenia oszustem jest „świadome wprowadzenie kogoś w błąd lub wyzyskanie czyjegoś błędu dla własnej korzyści”<sup>8</sup>. W powyższym kontekście trudno uznać za oszustwa zachowania pozbawione elementu wprowadzenia w błąd lub wyzyskaniu błędu, czy też niezdolności do należytego pojmowania przedsiębranego działania. Autorom niniejszego opracowania bliski jest pogląd, wedle którego za oszustwo skarbowe uznane mogą być tylko te typy czynów zabronionych, które posiadają w swoich zestawach znamion znamię czasownikowe wprowadzenia w błąd lub wyzyskania błędu<sup>9</sup>. Spoglądając z tej perspektywy na zachowania opisane w poszczególnych typach k.k.s., jedynie w trzech artykułach można odnaleźć delikty oszustwa: tj. w art. 76 k.k.s. (oszustwo podatkowe) oraz w art. 87 k.k.s. i w art. 92 k.k.s. (oszustwa celne). Zbliżony charakter do oszustwa podatkowego posiada wspomniany wyżej typ z art. 56 § 1–3 k.k.s., w którym realizacja znamienia czasownikowego polega alternatywnie na podaniu nieprawdy, zatajeniu prawdy albo nie dopełnieniu obowiązku zawiadomienia o zmianie danych objętych deklaracją lub oświadczeniem. Ustawodawca nie wprowadził jednak do zespołu znamion ustawowych tego typu znamienia wprowadzenia w błąd organu podatkowego lub płatnika, przez co dla realizacji znamion tego deliktu wystarczające jest zachowanie sprawcy w ogóle nie wywołujące błędu.<sup>10</sup> Przemawia to za uznaniem, iż delikt z art. 56 § 1–3 k.k.s. nie należy do kategorii oszustwa skarbowego *sensu stricto*<sup>11</sup>. Analogiczne argumenty powołać można w od-

s. 784–785; wyrok SN z dnia 12 października 1936, 2 K 996/36, Zb. Orzeczeń 1937, z. 4, poz. 97.

<sup>8</sup> Słownik języka polskiego, pod red. S. Skorupki, H. Auderskiej, Z. Łępickiej, Warszawa 1968, s. 523.

<sup>9</sup> W podobny sposób kwestię oszustwa ujmuje C. Bylica, który analizując przestępstwo tzw. oszustwa kredytowego (obecnie art. 297 k.k.), pisze m.in.: „(...) użycie słowa „oszustwo” w tym przypadku może jednak wzbudzać wątpliwości.” – Oszustwo kredytowe na tle obecnego i przyszłego stanu prawnego, Przegląd Sądowy 1998, nr 3, s. 78.

<sup>10</sup> Zaznaczyć należy wszakże, że realizacja znamion typu z art. 56 k.k.s. najczęściej wiąże się z wywołaniem przez sprawcę błędu po stronie organu podatkowego lub płatnika. Okoliczność ta jednakże pozostaje prawnokarnie irrelevantna.

<sup>11</sup> W zarysowanym powyżej kontekście nietrudno zauważyć, iż trzy typy przestępstw usytuowane w przepisach art. 297 § 1 i 2 k.k. i 298 § 1 k.k. posiadają zbliżoną do typu z art. 56 § 1–3 k.k.s. konstrukcję znamion. Charakterystyczne, iż typy te nie posiadają w zestawach swoich znamion znamienia wprowadzenia w błąd (wyzyskania błędu, wyzyskania niezdolności do należytego pojmowania przedsiębranego działania), a mimo to powszechnie określane są one mianem oszustwa – bądź to oszustwa kredytowego, dotacyjnego, subwencyjnego (art. 297 § 1 i 2 k.k.), bądź to oszustwa ubezpieczeniowego (art. 298 § 1 k.k.). Konsekwentnie jednak przyjąć należy, że brak znamienia wprowadzenia w błąd – w tym wypadku podmiotu udzielającego kredyt, dotację lub subwencję albo ubezpieczyciela – decydują o przyjęciu poglądu, zgodnie z którym wskazane typy przestępstw – podobnie jak np. typ z art. 56 § 1–3 k.k.s. – nie należą do grupy oszustw. Niemniej jednak wskazać już w tym miejscu należy, że zarówno przestępstwa z art. 297 § 1 i 2 k.k., art. 298 § 1 k.k., jak również z art. 56 § 1–3 k.k.s. leżą na przedpolu kryminalizacji przestępstwa oszustwa z art. 286 k.k. Przestępstwa z art. 297 § 1 i 2 k.k. należą do grupy przestępstw narażenia abstrakcyjnego,

niesieniu do deliktu uchylania się od opodatkowania (art. 54 k.k.s.) i firmanctwa (art. 55 k.k.s.)<sup>12</sup>, których zestawy znamion ustawowych także pozbawione są elementu wprowadzenia w błąd.

Spośród trzech przewidzianych w k.k.s. typów oszustwa skarbowego, tj. oszustwa podatkowego (art. 76 k.k.s.) oraz dwóch odmian oszustwa celnego (art. 87 k.k.s. i art. 92 k.k.s.), przestępstwo i wykroczenie oszustwa podatkowego z art. 76 k.k.s. zajmuje szczególną pozycję. Wynika to z dwóch powodów. Po pierwsze z faktu, iż przepis art. 76 k.k.s. nie miał przez 18 lat swojego bezpośredniego odpowiednika w ustawie karnej skarbowej z 1971 roku<sup>13</sup>. Po drugie ze specyficznej konstrukcji znamion tego deliktu, które odwołują się do znanych prawu podatkowemu instytucji nadpłaty oraz zwrotu podatkowej należności publicznoprawnej, czyniąc podstawą odpowiedzialności karnej samo narażenie Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego na bezpodstawne dokonanie takiego zwrotu. Obie wskazane wyżej okoliczności sprawiają<sup>14</sup>, że wykładnia znamion deliktu przewidzianego w art. 76 k.k.s. napotykać może na swoiste trudności, stąd też właśnie ten delikt stanowił będzie egzemplifikację rozważań poświęconych podstawom odpowiedzialności karnej za oszustwa skarbowe.

Konstrukcja oszustwa podatkowego określona w art. 76 k.k.s. oddaje typowe dla deliktów skarbowych elementy, przewidując trzy postaci oszustwa podatkowego: typ podstawowy (§ 1) oraz w dwie odmiany typu uprzywilejowanego (§ 2 i 3). Dwie z przewidzianych w art. 76 k.k.s. odmian oszustwa –

---

a więc przestępstw bezskutkowych – zob. P. Kardas, (w:) G. Bogdan, K. Buchała, Z. Cwiąkański, M. Dąbrowska-Kardas, P. Kardas, J. Majewski, M. Rodzyński, M. Szewczyk, W. Wróbel, A. Zoll, Kodeks karny. Część szczególna, t. 3, tezy 27 i 39 do art. 297 k.k., s. 313, 316. Z kolei przestępstwo z art. 298 § 1 k.k. posiada charakter skutkowy, jakkolwiek brak jest tutaj znamionnego dla oszustwa niekorzystnego rozporządzenia mieniem. Typ tego przestępstwa odpowiada karalnej czynności przygotawczej, przez co z punktu widzenia interesów ubezpieczyciela można je postrzegać jako przestępstwo narażenia abstrakcyjnego – zob. P. Kardas, (w:) Kodeks karny..., t. 3, tezy 1 i 22 do art. 298 k.k., s. 323, 330. Nieco odmiennie ujęty został delikt skarbowy z art. 56 § 1–3 k.k.s., będący czynem narażenia konkretnego.

<sup>12</sup> Jak słusznie wskazuje L. Wilk delikt firmanctwa stanowi odmianę deliktu uchylania się od opodatkowania – zob. Firmanctwo – art. 55 k.k.s., Prok. i Pr. 2001, nr 6.

<sup>13</sup> Przepis art. 76 k.k.s. jest odpowiednikiem deliktu określonego w art. 101a ustawy karnej skarbowej z 1971 r., jednak należy pamiętać, że art. 101a u.k.s. został wprowadzony do systemu prawa karnego skarbowego na dopiero mocy ustawy z dnia 3 lipca 1998 r., zaś wszedł w życie od dnia 1 września 1998 r. Jak podkreśla się w piśmiennictwie w okresie przed wprowadzeniem art. 101a u.k.s., zachowania opisane w tym przepisie podlegały kryminalizacji w oparciu o przepis art. 94 § 1 u.k.s. Zob. R. Kubacki, A. Bartosiewicz, Kodeks karny skarbowy. Przestępstwa i wykroczenia skarbowe, Warszawa 2002, teza 2 do art. 76 k.k.s., s. 430.

<sup>14</sup> Stosunkowo krótki okres obowiązywania art. 101 a u.k.s. oraz k.k.s. sprawia, że zarówno z punktu widzenia analizy dogmatycznej, jak i orzecznictwa oszustwo podatkowe nie zostało w pełni opracowane.

tj. typ podstawowy określony w § 1 oraz typ uprzywilejowany z § 2 – ujęte zostały jako przestępstwa skarbowe, natomiast zachowanie opisane w § 3 ulega kontrawencjonalizacji, stanowiąc tym samym wykroczenie skarbowe<sup>15</sup>. Rozróżnienie pomiędzy typem podstawowym przestępstwa oszustwa a typem uprzywilejowanym oparte zostało na przesłance małej wartości uszczerplenia oraz stronie podmiotowej<sup>16</sup>. Granicę między przestępstwem a wykroczeniem oszustwa wyznacza natomiast ustawowy próg oraz strona podmiotowa<sup>17</sup>.

## II. Znamiona określające czynność sprawczą

Zachowanie karalne opisane w znamionach deliktu z art. 76 k.k.s. przybiera postać wprowadzenia w błąd „uprawnionego organu” i narażenia w ten sposób Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego na bezpodstawny zwrot podatkowej należności publicznoprawnej, w szczególności zaś podatku naliczonego w rozumieniu przepisów ustawy o podatku od towarów i usług, podatku akcyzowego, zwrot nadpłaty lub jej zaliczenie na poczet zaległości podatkowej lub bieżących albo przyszłych zobowiązań podatkowych. Kształt znamion oszustwa podatkowego przesądza, że delikt ten genetycznie związany jest ze znanymi prawu podatkowemu instytucjami nadpłaty i zwrotu podatku. Z uwagi na powiązanie znamion oszustwa podatkowego z regulacjami zawartymi w ustawach podatkowych, wykładnia tego przepisu wymaga uwzględnienia rozwiązań zawartych w materialnych ustawach podatkowych oraz przepisach Ordynacji podatkowej<sup>18</sup>. Stwarza to

<sup>15</sup> Technika sprowadzająca się do kontrawencjonalizacji deliktów skarbowych jest wyjątkowo obficie wykorzystywana przez ustawodawcę w k.k.s. Spośród deliktów ponad 80% to przepisy określające zarówno przestępstwo, jak i wykroczenie skarbowe. Jak zauważa T. Grzegorzek „(...) kodeks przewiduje ogółem w 59 artykułach 186 czynów zabronionych, z których 100 to przestępstwa skarbowe, a 86 stanowi wykroczenie skarbowe. Czynów stanowiących wyłącznie przestępstwa jest jednak tylko 21, a będących tylko wykroczeniami skarbowymi – 12.” – Kodeks karny skarbowy z komentarzem, Warszawa 2000, s. 245.

<sup>16</sup> Przepis art. 76 § 2 k.k.s. określa zachowanie karalne poprzez wykorzystanie sformułowania „jeżeli kwota bezpodstawnie żądana jest małej wartości”, co wyraźnie sugeruje, iż tę postać oszustwa można popełnić wyłącznie z zamiarem bezpośrednim. Stąd też różnicę między typem podstawowym a typem uprzywilejowanym wyznaczają także elementy strony podmiotowej. Kwestia ta będzie przedmiotem rozważań w dalszej części niniejszego opracowania.

<sup>17</sup> Pojęcie „ustawowy próg” zostało określone w art. 53 § 3 k.k.s., zgodnie z którym ustawowy próg to wysokość kwoty nie przekraczającej pięciokrotnej wysokości najniższego miesięcznego wynagrodzenia w czasie popełnienia czynu zabronionego.

<sup>18</sup> Z uwagi na kształt znamion deliktu określonego w art. 76 k.k.s. uprawnionym wydaje się twierdzenie, iż mamy w tym przypadku do czynienia za szczególną postacią normatywnych znamion odsyłających. Zawarte w art. 76 § 1 k.k.s. sformułowanie „naraża Skarb Państwa lub jednostkę samorządu terytorialnego na bezpodstawny zwrot podatkowej należności publicznoprawnej” w istocie bowiem stanowi normatywną klauzulę odsyłającą. Bez analizy re-

swoiste problemy interpretacyjne, albowiem zasady wykładni tekstów ustaw podatkowych oparte są na nieco innym, niż wykorzystywany w prawie karnym, modelu wykładni. O ile bowiem interpretacja przepisów prawa karnego – przede wszystkim z uwagi na funkcję gwarancyjną – oparta jest na wykładni językowej<sup>19</sup>, odgrywającej zdecydowanie priorytetową rolę<sup>20</sup>, o tyle w odniesieniu do przepisów ustaw podatkowych w szerszym zakresie dopuszczalne jest stosowanie wykładni funkcjonalnej<sup>21</sup>. Szczególny związek znamion deliktu określonego w art. 76 k.k.s. z regulacjami zawartymi w ustawach podatkowych powoduje, iż wykładnia znamion tego deliktu poprzedzona być musi rozważaniami poświęconymi instytucji nadpłaty i zwrotu

gulgacji zawartych w ustawach podatkowych nie sposób bowiem określić, jakie zachowania są przez przepis art. 76 k.k.s. zakazane, a w konsekwencji karalne. Stwarza to typowe w przypadku klauzul normatywnych wątpliwości, czy zawarte w znamionach art. 76 k.k.s. zwroty normatywne określają znamiona czynu zabronionego, czy też określają one płaszczyznę bezprawności zachowania jako całości. Zob. szerzej w tej kwestii W. Wolter, Klauzule normatywne w przepisach karnych, *Krakowskie Studia Prawnicze* 1969 (Rok II), z. 3–4, s. 5–57; tenże, *Nauka o przestępstwie*, Warszawa 1973, s. 100 i n.; Z. Radzikowska, Z problematyki błędu w prawie karnym skarbowym, *Studia Prawnicze* 1974, nr 3, s. 179 i n.; F. Gojny, Norma prawna a norma techniczna, *Studia Prawnicze* 1966, nr 13, s. 111 i n.; Z. Cwiąkański, Znamiona normatywne w kodeksie karnym, (w:) *Problemy odpowiedzialności karnej. Księga ku czci Profesora K. Buchały*, Kraków 1994, s. 19 i n.

<sup>19</sup> Zob. J. Wróblewski, *Sądowe stosowanie prawa*, Warszawa 1972, s. 123 i n.; L. Morawski, *Wstęp do prawoznawstwa*, Toruń 1997, s. 151 i n.; A. Redelbach, S. Wrótkowska, Z. Ziemiński, *Zarys teorii państwa i prawa*, Warszawa 1992, s. 203 i n.; M. Zieliński, *Interpretacja jako proces dekodowania tekstu prawnego*, Poznań 1972, *passim*; M. Zieliński, K. Buchała, A. Zoll, *Polskie prawo karne*, Warszawa 1995, s. 25 i n.; A. Zoll, (w:) K. Buchała, A. Zoll, *Kodeks karny. Część ogólna. Komentarz*, Kraków 1998, s. 28 i n. Por. też uchwała 7 sędziów SN z dnia 18 października 2001 r., I KZP 22/01, OSNKW 2001, nr 11–12, poz. 86; wyrok SN z dnia 8 kwietnia 2002 r., V KKN 281/00, OSNKW 2002, nr 7–8, poz. 56, s. 57 uzasadnienia.

<sup>20</sup> Odnosząc się do tego zagadnienia SN stwierdził, że „pierwszeństwo i podstawowe znaczenie w procesie wykładni ma niewątpliwie metoda językowa, dowołująca się do reguł znaczeniowych języka potocznego” – uchwała siedmiu sędziów SN z dnia 18 października 2001 r., I KZP 22/01, OSNKW 2001, nr 11–12, poz. 86.

<sup>21</sup> Jak zauważa R. Maśtański, „prawo podatkowe ze swej istoty zbliżone jest do tych gałęzi, w których wykładnia językowa powinna być szczególnie eksponowana, co jednak nie oznacza, że cel regulacji prawnej nie odgrywa w nim większej roli.” – *Prawo podatkowe...*, s. 99. Jakkolwiek dogmatyka prawa podatkowego przypisuje duże znaczenie do stosowania wykładni językowej w procesie interpretacji przepisów podatkowych, niemniej jednak daje się zauważyć dość istotny obszar, gdzie skłonna jest ona czynić ustępstwa na rzecz wykładni funkcjonalnej. Związany jest on ze swoistym rodzajem wykładni celowościowej określanym mianem gospodarczego sposobu interpretacji prawa podatkowego. Sposób ten zakłada rozpatrywanie podatkowoprawnego stanu faktycznego z punktu widzenia celu gospodarczego prawa podatkowego, nie zaś prawa cywilnego. Priorytet przyznaje się tutaj treści stanu faktycznego, drugorzędne znaczenie odgrywa natomiast jego forma (zasada treści przed formą). Interpretacja taka ma zapobiec obejściom prawa podatkowego. Zob. szerzej, R. Maśtański, *Prawo podatkowe...*, s. 112–117; Z. Ziemiński, *Problemy podstawowe prawoznawstwa*, Warszawa 1980, s. 404 i n.

podatku oraz sposobom rozumienia tych instytucji w prawie podatkowym. Jednocześnie ze względu na odmiennosc przyjmowanych w prawie karnym oraz w prawie podatkowym metod wykładni tekstu prawnego konieczne jest dokonanie swoistej procedury ujednolicenia przyjmowanych koncepcji wykładni w sposób umożliwiający zachowanie podstawowych funkcji prawa karnego<sup>22</sup>.

Problematyka nadpłaty uregulowana została w przepisach art. 72–80 Ordynacji podatkowej, zgodnie z którymi występuje ona w sytuacji, gdy świadczenie dłużnika jest bądź to wyższe niż powinno to wynikać z treści obowiązującego prawa, bądź to w świetle przepisów prawa świadczenie dłużnika nie powinno mieć w ogóle miejsca. Stosownie do tego nadpłata jest:

- kwota podatku nadpłaconego lub nienależycie zapłaconego,
- kwota podatku pobrana przez płatnika nienależnie lub w wysokości wyższej od należnej,
- kwota zobowiązania płatnika lub inkasenta ustalone w decyzji organu podatkowego nienależnie lub w wysokości wyższej niż należne,
- kwota zobowiązania zapłaconego przez osobę trzecią lub spadkobiercę, jeżeli w decyzji o ich odpowiedzialności określono je nienależnie lub w wysokości większej od należnej,
- odsetki za zwłokę zapłacone na podstawie uchylonej decyzji podatkowej<sup>23</sup>.

Najczęściej spotykaną przyczyną powstania nadpłaty jest ukształtowanie treści stosunku zobowiązaniowego niezgodnie z obowiązującymi przepisami, zwłaszcza zaś z przepisami zamieszczonymi w poszczególnych ustawach podatkowych. Nadpłata powstać może również w wyniku uwzględnienia przez sąd administracyjny skargi podatnika prowadzącego do uchylecia decyzji podatkowej i wydania przez organ podatkowy nowej decyzji związanej oceną prawną wyrażoną w orzeczeniu sądu. Często także powstanie nadpłaty ma miejsce w sytuacjach, gdy płatnik pobiera w ciągu określonego okresu zaliczki na podatek, następnie zaś podatnik dokonujący tzw. samo-

<sup>22</sup> Zob. szerzej M. Zieliński, *Jednolitość wykładni prawa*, (w:) *Jednolitość orzecznictwa w sprawach karnych*, red. S. Waltoś, Kraków 1998, s. 49 i n.; P. Kardas, *Szkoda majątkowa jako znamię przestępstwa nadużycia zaufania*, *Prok. i Pr.* 1996, nr, 7–8, s. 36 i n.

<sup>23</sup> Mimo braku wyraźnego wskazania odsetek w przepisie art. 72 § 1 Ordynacji podatkowej, w dogmatyce prawa podatkowego przyjmuje się, iż stanowią one nadpłatę „(...) brak uznania odsetek za nadpłatę ograniczałby bowiem możliwości ich zwrotu na rzecz podatnika, a ponadto zgodnie z brzmieniem art. 72 Ordynacji nadpłatę stanowi kwota nadpłaconego lub nienależnie zapłaconego podatku, zaś w normatywnym pojęciu podatku określonym w art. 6 Ordynacji mieszczą się także odsetki od nie zapłaconego w terminie podatku stanowiące należność uboczną zobowiązania podatkowego.” – R. Mastalski, (w:) R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2000, s. 93; Z. Huszcz, *Czy nienależnie zapłacone odsetki od zaległości podatkowej stanowią nadpłatę*, *Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych – Doradztwo Podatkowe* 1999, nr 11, s. 16.

obliczenia podatkowego<sup>24</sup> na koniec tego okresu korzysta z ulg i zwolnień podatkowych. Powstanie nadpłaty może mieć swoje źródło także w nienależnym uiszczeniu podatku, gdy na podatniku nie ciążył obowiązek podatkowy albo też obowiązek ten nie powinien przekształcić się w zobowiązanie podatkowe<sup>25</sup>. Nadpłata powstaje także w sytuacji dobrowolnego uiszczenia podatku lub uiszczenia podatku pod wpływem błędu przez osobę trzecią (nie będącą dłużnikiem)<sup>26</sup>.

Jakkolwiek instytucja nadpłaty podatku posiada swoje ogólne unormowanie w przepisach Ordynacji podatkowej (art. 72–80), jej konkretyzacja dla poszczególnych rodzajów podatków następuje na gruncie szczegółowych ustaw podatkowych. W prawidłowo ukształtowanym stosunku prawnopodatkowym zwrot podatku stanowi konsekwencję jego nadpłaty. Dopiero w sytuacji, gdy po stronie podatnika nie istnieje dług podatkowy, nabywa on prawo do zwrotu. Z punktu widzenia prawa karnego istotne jest, że wystąpienie nadpłaty nie stwarza jeszcze prawa do zwrotu podatku. Nadpłata podlega bowiem zgodnie z przepisem art. 76 Ordynacji podatkowej zaliczeniu na poczet zaległych i bieżących zobowiązań podatkowych. Dopiero gdy brak jest takich zobowiązań nadpłata podlega zwrotowi, chyba że podatnik złoży wniosek o zaliczenie nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych<sup>27</sup>. Bezpodstawność zwrotu, o której mowa w art. 76 k.k.s., oceniać należy zatem poprzez pryzmat braku istnienia nadpłaty lub braku istnienia nadpłaty w wysokości wskazanej przez sprawcę. O ile zatem w wypadku rzeczywistego (tj. zgodnego z przepisami prawa podatkowego oraz stanem faktycznym) istnienia nadpłaty podatnik staje się wierzycielem a organ podatkowy dłużnikiem, o tyle w wypadku bezpodstawnego zwrotu podatku tak ukształtowany stosunek prawny nie występuje<sup>28</sup>.

W prawie podatkowym instytucja zwrotu podatku funkcjonuje również po części niezależnie od instytucji nadpłaty. Sytuacja taka występuje w związku z regulacją podatku od towarów i usług, gdzie kwota różnicy pomiędzy podatkiem naliczonym i podatkiem należnym stanowi „(...) integralny element

---

<sup>24</sup> Przez technikę tzw. samoobliczenia podatku rozumie się sytuację, kiedy zobowiązanie podatkowe powstałe bez wymiaru podatkowego. Zob. R. Mastalski, *Prawo podatkowe...*, s. 406.

<sup>25</sup> Zdarzyć się może, że organ podatkowy określa w decyzji podatkowej wysokość świadczenia płatnika lub inkasenta, podczas gdy w świetle przepisów prawa świadczenie takie nie powinno mieć w ogóle miejsca. Por. R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa...*, s. 94.

<sup>26</sup> Szerzej na temat nadpłaty – R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2001, s. 190 i n.

<sup>27</sup> Nieco odmienne uregulowanie zwrotu nadpłaty dotyczy zaliczek na podatek, którą – zgodnie z art. 76c Ordynacji podatkowej – zwraca się po zakończeniu okresu, za który rozlicza się podatek (np. podatek dochodowy).

<sup>28</sup> Szerzej na temat konstrukcji nadpłaty i zwrotu podatku zob. R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2001, s. 190 i n., R. Mastalski, (w:) R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2000, s. 93 i n.



konstrukcji tego podatku funkcjonującego w oparciu o mechanizm „opodatkowanie–odliczenie”<sup>29</sup>. Kwota ta nie stanowi nadpłaty w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej. Zarazem jednak – podobnie jak nadpłata – zwrot podatku traktowany jest przez ustawodawcę na równi z zaległością podatkową, jeżeli podatnik otrzymał go nienależnie lub w wysokości wyższej od należnej (art. 52 § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej). Dodatkowo należy mieć na uwadze treść przepisu art. 76b Ordynacji podatkowej, statuującego regułę odpowiedniego stosowania przepisów art. 76, art. 76a, art. 77b, i art. 80 do zwrotu podatku. Stworzenie przez sprawcę sytuacji wysokiego prawdopodobieństwa otrzymania nienależnego zwrotu aktualizuje odpowiedzialność karną za oszustwo podatkowe.

Z punktu widzenia odpowiedzialności karnej najbardziej istotną przyczyną powstania nadpłaty jest działanie podatnika dokonującego tzw. samoobliczania podatkowego albo działania płatnika. W sytuacji, gdy działanie podatnika polega na wykazaniu w deklaracji lub zeznaniu podatkowym nadpłaty nienależnej lub nadpłaty w wysokości wyższej od należnej, nadpłata ta traktowana jest na mocy przepisu art. 52 § 1 pkt. 1 Ordynacji podatkowej na równi z zaległością podatkową, przy czym powstanie tego długu podatkowego uzależnione jest od dokonania przez organ podatkowy zwrotu podatku lub zaliczenia nadpłaty na poczet zaległości podatkowych, bądź bieżących lub przyszłych zobowiązań podatkowych. Już w tym miejscu należy zauważyć, że konstrukcja znamion typu określonego w art. 76 k.k.s. uniezależnia odpowiedzialność karną od dokonania przez organ podatkowy zwrotu nadpłaconego podatku lub zaliczenia nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych. Dla przypisania sprawcy realizacji znamion oszustwa podatkowego wystarczające jest bowiem stwierdzenie powstania wysokiego prawdopodobieństwa dokonania takiego bezpodstawnego zwrotu. W przypadku płatnika realizacja znamion deliktu skarbowego z art. 76 k.k.s. może wejść w grę wówczas, gdy wykazane przez niego w informacji o wysokości uzyskanych przez podatnika dochodów oraz należnego i pobranego podatku dane są nieprawdziwe, a na ich podstawie podatnik może uzyskać zwrot podatku<sup>30</sup>.

<sup>29</sup> R. Mastalski, (w:) R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa...*, s. 94; S. Jakubowski, *Autokorekta deklaracji VAT-7*, *Przegląd Podatkowy* 2001, nr 11, s. 20 i n.

<sup>30</sup> Zgodnie z art. 8 Ordynacji podatkowej płatnikiem jest podmiot zobowiązany do obliczenia podatku, pobrania go i wpłacenia go we właściwym terminie na właściwy rachunek organu podatkowego. Płatnik jest zatem ogniwem pośrednim pomiędzy podatnikiem a organem podatkowym. Najczęściej występuje on w podatku dochodowym od osób fizycznych (np. zakład pracy, organ rentowy), w podatku od towarów i usług (np. urząd celny, urząd skarbowy, komornik). Kształt znamion deliktu z art. 76 k.k.s. nie uzależnia jego popełnienia od działania na rzecz osoby otrzymującej bezpodstawni zwrot podatkowej należności publicznoprawnej. Wystarczy wprowadzenie w błąd organu wywołujące prawnokarnie relewantne niebezpie-

Podejmując próbę odczytania znamion czynnościowych deliktu oszustwa podatkowego w przedstawionym powyżej kontekście, stwierdzić można, że podstawą odpowiedzialności karnej jest w przypadku deliktu z art. 76 k.k.s. zachowanie polegające na wprowadzeniu w błąd uprawnionego organu. Pojęcie błędu rozumieć należy zgodnie z powszechnie przydawanym mu w dogmatyce znaczeniem jako niezgodność pomiędzy obiektywną rzeczywistością a jej odbiciem w świadomości człowieka, w przypadku oszustwa podatkowego owo niezgodność wystąpić musi u osoby działającej jako „uprawniony organ podatkowy”<sup>31</sup>. Błąd jako element znamion strony przedmiotowej oszustwa podatkowego występować może w dwojakiej postaci: zarówno jako nieświadomość, polegająca na braku uświadomienia sobie przez osobę działającą jako „uprawniony organ” pewnych elementów pozytywnych, jak i jako urojenie, polegające na obejmowaniu świadomością pewnych elementów, które w rzeczywistości nie występują. Obie wskazane postaci błędu mogą dotyczyć faktów występujących w obiektywnej rzeczywistości. Błąd może również dotyczyć istnienia lub nieistnienia określonych przepisów prawnych.

Podobnie jak na gruncie przestępstwa oszustwa określonego w art. 286 k.k., dla realizacji znamion deliktu oszustwa podatkowego nie jest wymagane, aby dla wprowadzenia w błąd sprawca podejmował czynności polegające na działaniu podstępny czy też chytrym<sup>32</sup>. Dla popełnienia oszustwa podatkowego wystarcza przyjęcie, że zachowanie sprawcy prowadzi do powstania w świadomości organu mylnego wyobrażenia o rzeczywistości.

Zachowanie polegające na wprowadzeniu w błąd dotyczyć musi istotnej okoliczności sprawy, tzn. takiej, która może mieć wpływ na dokonanie bezpodstawnego zwrotu podatkowej należności publicznoprawnej. Poza zakresem kryminalizacji z przepisu art. 76 k.k.s. pozostają zatem działania sprawcy polegające na wprowadzeniu w błąd co do takich elementów, które nie mają wpływu na podjęcie przez organ decyzji o dokonaniu zwrotu, np. co do daty urodzenia, numeru NIP, numeru PESEL<sup>33</sup>.

Z uwagi na dominującą w postępowaniu podatkowym zasadę pisemnego załatwiania spraw, która w procesie dokonywania zwrotu podatku wyraża się przede wszystkim w konieczności składania przez podmioty stosunków podatkowoprawnych, np. deklaracji podatkowych czy też wniosków o stwierdzenie nadpłaty, wprowadzenie w błąd organu przybiera formę pisemną.

---

czeństwo takiego zwrotu, bez jednoczesnego powiązania zachowania sprawcy z osobą mającą odnieść korzyść.

<sup>31</sup> M. Dąbrowska-Kardas, P. Kardas, (w:) Kodeks karny..., t. 3, teza 16 do art. 286 k.k., s. 152; W. Świda, (w:) Kodeks karny..., teza 6 do art. 205 d.k.k., s. 620–621.

<sup>32</sup> M. Dąbrowska-Kardas, P. Kardas, (w:) Kodeks karny..., t. 3, teza 21 do art. 286 k.k., s. 154.

<sup>33</sup> R. Kubacki, A. Bartosiewicz, Kodeks karny skarbowy. Przestępstwa i wykroczenia skarbowe, Warszawa 2002, teza 7 do art. 76 k.k.s., s. 430–431.

Zasada pisemności postępowania podatkowego czyni praktycznie niemożliwym wprowadzenie w błąd za pomocą tzw. faktów konkludentnych, czyli takiego zachowania sprawcy, z którego organ sam ma wysnuć błędne wyobrażenie o rzeczywistości.

W piśmiennictwie przyjmuje się, że realizacja zachowania opisanego w art. 76 k.k.s. nastąpić może wyłącznie poprzez działanie<sup>34</sup>. Poza zakresem kryminalizacji oszustwa podatkowego pozostają sytuacje, w których sprawca nie podejmuje czynności mających na celu skorygowanie błędnego przekonania o rzeczywistości, które wystąpiło u organu bez udziału sprawcy<sup>35</sup>.

Inaczej niż przy przestępstwie oszustwa z art. 286 k.k., w przypadku deliktu z art. 76 k.k.s. podmiotem wprowadzanym w błąd jest „uprawniony organ”. Użycie znamienia „uprawnionego organu” może nasuwać przypuszczenie, że chodzi wyłącznie o organ uprawniony do dokonywania zwrotu podatku<sup>36</sup>. W powyższym kontekście należy podkreślić, że „organem uprawnionym” do dokonywania zwrotu podatku jest przede wszystkim urząd skarbowy<sup>37</sup> oraz wójt (burmistrz, prezydent miasta)<sup>38</sup>. Wobec faktu, iż znamiona określone w art. 76 k.k.s. wymagają, aby podmiotem wprowadzonym w błąd był „uprawniony organ”, rozważenia wymaga, czy zakres penalizacji wyznaczony przez znamiona art. 76 k.k.s. obejmuje również sytuacje, kiedy podmiotem wprowadzonym w błąd jest np. organ odwoławczy od decyzji organu uprawnionego. W trakcie postępowania podatkowego może bowiem zdarzyć się tak, że sprawca dopiero w postępowaniu odwoławczym od decyzji urzędu skarbowego wprowadzi w błąd swoim zachowaniem, np. izbę skarbową (np. podając nowe okoliczności), które w efekcie doprowadzą do uchylecia decyzji urzędu i wydania orzeczenia co do istoty sprawy przez organ odwo-

<sup>34</sup> R. Kubacki, A. Bartosiewicz, Kodeks karny skarbowy. Przestępstwa i wykroczenia skarbowe, Warszawa 2002, teza 18 do art. 76 k.k.s., s. 434.

<sup>35</sup> R. Kubacki, A. Bartosiewicz, Kodeks karny skarbowy. Przestępstwa i wykroczenia skarbowe, Warszawa 2002, teza 8 do art. 76 k.k.s., s. 431. Byłoby to – jak słusznie zauważają Autorzy – zachowanie przybierające postać zaniechania, polegające na wyzyskaniu błędu – teza 8 do art. 76 k.k.s., s. 431.

<sup>36</sup> Zob. R. Kubacki, A. Bartosiewicz, Kodeks karny skarbowy. Przestępstwa i wykroczenia skarbowe, Warszawa 2002, teza 9 do art. 76 k.k.s., s. 431.

<sup>37</sup> Zgodnie z przepisem art. 5 ust. 6 pkt 1 ustawy z dnia 21 czerwca 1996 r. o urzędach i izbach skarbowych (Dz. U. Nr 106, poz. 489 z późn. zm.) do zakresu działania urzędów skarbowych należy m.in. ustalanie lub określanie i pobór podatków. Kompetencji tej nie posiadają izby skarbowe sprawujące funkcje kontrolno-nadzorcze nad urzędami skarbowymi (art. 5 ust. 7 cyt. ustawy), jak również Minister Finansów, sprawujący m.in. kontrolę ustalania lub określania i poboru podatków (art. 5 ust. 2 cyt. ustawy).

<sup>38</sup> Wójt, burmistrz (prezydent miasta) dokonuje zwrotu nadpłaty w podatkach i opłatach lokalnych (podatek od nieruchomości, podatek od środków transportowych, podatek od posiadania psów, opłacie miejscowej, opłacie targowej i opłacie administracyjnej), w podatku rolnym oraz w podatku leśnym.

ławczy, wskutek czego dojdzie do powstania niebezpieczeństwa bezpodstawnego zwrotu podatku. Urząd skarbowy z mocy zasad postępowania podatkowego związany jest decyzją izby skarbowej, wskutek czego – nawet nie pozostając w błędzie – zobowiązany jest do dokonania zwrotu. *Prima facie* wydawać by się mogło, że w takim przypadku organ wprowadzony w błąd (tj. izba skarbową) nie jest organem uprawnionym (urząd skarbowy) w rozumieniu art. 76 k.k.s., co wykluczałoby odpowiedzialność na podstawie tego przepisu. Prowadziłoby to do uznania, że „organem uprawnionym” jest wyłącznie organ uprawniony do dokonania zwrotu, a innymi słowy do „fizycznego” przelania kwoty pieniężnej na rzecz sprawcy, a w konsekwencji do pozostawienia poza zakresem kryminalizacji sytuacji, w których wprowadzany w błąd jest inny niż uprawniony do bezpośredniego dokonania zwrotu organ podatkowy. Wydaje się wszakże, że znamię „uprawniony organ” posiada szerszy zakres desygnatów, aniżeli tylko krąg organów uprawnionych bezpośrednio do dokonania zwrotu podatku. Kompetencja organu wyższego stopnia<sup>39</sup> do wydania decyzji orzekającej co do istoty sprawy sprawia, że organ ten posiada władztwo administracyjne do dokonania zwrotu<sup>40</sup>. Okoliczność, że to urząd skarbowy a nie organ odwoławczy przekazuje kwotę zwracanego podatku, nie ma znaczenia z punktu widzenia znamion deliktu przewidzianego w art. 76 k.k.s. W powyższym przypadku „uprawnionym organem” – z uwagi na kompetencje kontrolno-nadzorcze w postępowaniu podatkowym – jest bowiem izba skarbową, przez co zachowanie sprawcy wobec tego organu stanowi realizację znamienia wprowadzenia w błąd uprawnionego organu w rozumieniu art. 76 k.k.s. Stwierdzenie to odnosi się również do Ministra Finansów, samorządowego kolegium odwoławczego oraz sądu administracyjnego (przy nadzwyczajnych środkach odwoławczych) – działających jako organy odwoławcze.

Swoiste komplikacje pojawić się mogą także w sytuacji, gdy podmiotem wprowadzonym w błąd jest urząd skarbowy niewłaściwy miejscowo do dokonania zwrotu<sup>41</sup>, wówczas bowiem także powstać mogą wątpliwości, czy

---

<sup>39</sup> Chodzi tutaj o organ wyższego stopnia w rozumieniu przepisów proceduralnych Ordynacji Podatkowej. Zob. szerzej art. 13 § 3 Ordynacji podatkowej

<sup>40</sup> Chodzi tutaj o tzw. funkcjonalną (rzeczową) właściwość organów podatkowych, przez którą rozumieć należy uprawnienie organów ze względu na miejsce zajmowane w hierarchii tych organów do rozpatrywania i rozstrzygania określonej kategorii spraw. Zob. szerzej R. Ma-stalski, J. Zubrzycki, Ordynacja podatkowa..., s. 39 i n.

<sup>41</sup> Przykładem może służyć zwrot podatku od towarów i usług. Z treści przepisu art. 21 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym wynika, że zwrot podatku dokonywany jest z urzędu skarbowego, przy czym zgodnie z przepisem art. 4 pkt. 10 wskazanej ustawy chodzi o urząd skarbowy właściwy ze względu na miejsce wykonywania czynności. Jeżeli czynności te wykonywane są na terenie dwóch lub więcej urzędów skarbowych, urzędem skarbowym w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym jest urząd właściwy ze względu na siedzibę podatnika, a gdy podatnik nie ma siedziby – urząd skarbowy właściwy ze względu na miejsce zamieszkania podatnika; w przy-

wypełnione zostanie znamię czynnościowe „wprowadzenia w błąd uprawnionego organu”, skoro wprowadzony w błąd zostanie urząd skarbowy niewłaściwy ze względu na miejsce wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług? W świetle przepisów prawa podatkowego urząd ten nie jest organem uprawnionym do dokonania zwrotu podatku, przepisy te bowiem jednoznacznie określają, który z urzędów w poszczególnych stanach faktycznych jest właściwy<sup>42</sup>. W odróżnieniu od właściwości funkcjonalnej organów podatkowych, gdzie – jak już wyżej wskazano – kompetencja organu niższej instancji przejmowana jest przez organ wyższej instancji, w przypadku właściwości miejscowej jeden organ podatkowy nie posiada kompetencji do dokonania zwrotu podatku zamiast drugiego. Należałoby zatem przyjąć, że znamię „uprawniony organ” użyte zostało przez ustawodawcę na określenie takiego organu niejako *in abstracto*, niezależnie od tego, czy jest on właściwy miejscowo czy też funkcjonalnie. Twierdzenie to można jednak kwestionować, wskazując, że taka wykładnia znamienia normatywnego „uprawniony organ” narusza konstytutywną dla prawa karnego zasadę dostatecznej określoności czynu zabronionego, a w dalszej perspektywie – funkcję gwarancyjną prawa karnego.

Przy okazji rozważań dotyczących strony przedmiotowej oszustwa podatkowego należy wskazać na szczególne unormowanie z art. 76 § 4 i 5 Ordynacji podatkowej, posiadające swoje bezpośrednie implikacje w kształcie i zakresie odpowiedzialności karnej skarbowej. Rzecz mianowicie dotyczy korekty deklaracji podatkowej. Zgodnie z przepisem art. 76 § 4 Ordynacji podatkowej w sytuacji, gdy prawidłowość skorygowanej deklaracji nie budzi wątpliwości, organ podatkowy zwraca nadpłatę bez wydania decyzji stwierdzającej nadpłatę. Tym samym ustawodawca wprowadza szczególne unormowanie, będące odstępstwem od zasady, że stwierdzenie nadpłaty następuje w drodze wydania decyzji podatkowej. W analizowanym przypadku koniecznym elementem – obok korekty deklaracji – jest złożenie wniosku o stwierdzenie nadpłaty. Zwrot nadpłaty następuje wówczas w formie uproszczonej. Z tego wynikają poważne ograniczenia dla prawa karnego skarbowego. Jeżeli skutek opisanej procedury zwrotu nadpłaty doszło do nienależnego (względnie w wysokości wyższej od należnej) zwrotu, to wedle przepisu art. 76 § 5 Ordynacji podatkowej nie można wszcząć postępowania

---

padku osób fizycznych nie wykonujących innych czynności podlegających opodatkowaniu poza importem towarów – urząd skarbowy właściwy ze względu na miejsce zamieszkania, w pozostałych przypadkach właściwym urzędem skarbowym jest Drugi Urząd Skarbowy Warszawa-Śródmieście (art. 4 pkt 10).

<sup>42</sup> W tym przypadku mamy do czynienia z naruszeniem przez podatnika przepisów określających właściwość miejscową organów podatkowych, przez którą rozumieć należy zdolność prawną do rozpoznania i załatwienia sprawy podatkowej na określonym obszarze. Zob. szerzej R. Maśtałski, J. Zubrzycki, Ordynacja podatkowa..., s. 40 i n.

w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe<sup>43</sup>. Wydaje się, że u podstaw takiego rozwiązania leży względy swego rodzaju gwarancji dla tych osób, które uzyskały nienależny zwrot nadpłaty. Tam, gdzie w opisanej procedurze uproszczonego zwrotu nadpłaty zabrakło czujności ze strony aparatu skarbowego i dokonano tego zwrotu, sprawca może czuć się bezkarny. Z uwagi na regułę odpowiedniego stosowania z art. 76b Ordynacji podatkowej, unormowanie to ma swoje zastosowanie także na gruncie konstrukcji zwrotu podatku.

### III. Skutek

Delikt skarbowy z art. 76 k.k.s. we wszystkich odmianach (podstawowej i uprzywilejowanych) ma charakter materialny, określając skutek zachowania sprawcy jako narażenie Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego na bezpodstawny zwrot podatkowej należności publicznoprawnej. Takie ujęcie znamion analizowanego deliktu sprawia, że oszustwo podatkowe zaliczyć należy do kategorii czynów z narażenia konkretnego, w których dla realizacji znamion konieczne jest stwierdzenie wystąpienia skutku w postaci niebezpieczeństwa naruszenia dobra prawnego<sup>44</sup>. „Niebezpieczeństwo” to zgodnie z wolą ustawodawcy odniesione jest do naruszenia dobra prawnego, jakim jest interes finansowy Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego. Tak ujęte znamię skutku nasuwa podejrzenie co do przynależności analizowanego deliktu do zbiorczej kategorii narażenia na uszczuplenie należności publicznoprawnej. Narażeniem na uszczuplenie należności publicznoprawnej jest zgodnie z definicją legalną z art. 53 § 28 k.k.s. spowodowanie konkretnego niebezpieczeństwa takiego uszczuplenia, co oznacza, że zaistnienie uszczerbku finansowego jest wysoce prawdopodobne, choć nie musi nastąpić. Zakres pojęcia narażenia na bezpodstawny zwrot podatkowej należności publicznoprawnej tylko częściowo pokrywa się

---

<sup>43</sup> Przepis ten posiada następujące brzmienie, „Jeżeli zwrotu nadpłaty w trybie, o którym mowa w § 4, dokonano nienależnie lub w wysokości wyższej od należnej, od kwoty nadpłaty podlegającej zwrotowi nie nalicza się odsetek za zwłokę. W tym zakresie nie wszczyna się postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe.” Przepis ten wszedł w życie z dniem 1 stycznia 2003 r. wskutek noweli z 12 września 2002 r. (Dz. U. Nr 169, poz. 1387). Do 31 grudnia 2002 r. analogiczne unormowanie posiadało następujące brzmienie: „Jeżeli po dokonaniu zwrotu nadpłaty, w trybie, o którym mowa w § 2b, organ podatkowy albo organ kontroli skarbowej określi zaległość podatkową, odsetki za zwłokę nalicza się tylko do tej części zaległości, która przekracza kwotę zwróconej uprzednio nadpłaty. W tym zakresie nie stosuje się kar przewidzianych w Kodeksie karnym skarbowym” (art. 79 § 2c).

<sup>44</sup> Szerzej o przestępstwach narażenia konkretnego na niebezpieczeństwo – zob. J. Giezek, Narażenie na niebezpieczeństwo oraz jego znaczenie w konstrukcji czynu zabronionego, *Przegląd Prawa i Administracji*, t. L, Wrocław 2002, s. 116 i n.

z zakresem pojęcia narażenia na uszczuplenie, natomiast pozostała jego część zakresu pozostaje poza narażeniem na uszczuplenie. Za takim stwierdzeniem przemawia przede wszystkim okoliczność, że pojęcie narażenia na uszczuplenie w k.k.s. zrelacjonowane jest do pojęcia należności publicznoprawnej uszczuplonej, będącej zgodnie z art. 53 § 27 k.k.s. wyrażoną liczbowo kwotą pieniężną, od której uiszczenia lub zadeklarowania uiszczenia osoba zobowiązana uchyliła się i w rzeczywistości uszczerbek finansowy wystąpił. Sposób sformułowania pojęcia uszczuplonej należności publicznoprawnej przesądza o tym, że narażenie na uszczuplenie tej należności odniesione może być wyłącznie do sytuacji, gdzie osoba zobowiązana uchyliła się od uiszczenia (lub zadeklarowania uiszczenia) kwoty pieniężnej. Występować zatem musi tutaj podmiot zwany osobą zobowiązaną, co ustalone jest wyłącznie z perspektywy przepisów prawa podatkowego. Szkopuł w tym, że w wielu przypadkach podmiotem deliktu z art. 76 k.k.s. (gdzie występuje skutek w postaci narażenia na bezpodstawny zwrot podatkowej należności publicznoprawnej) nie jest w ogóle osoba zobowiązana. Podmiotem tego deliktu może być osoba nie posiadająca przymiotu podatnika, przez co nie będzie ona osobą zobowiązaną do uiszczenia lub zadeklarowania uiszczenia kwoty pieniężnej (podatku). Okoliczność tę zdaje się dostrzegać ustawodawca, który, odmiennie aniżeli w większości deliktów z k.k.s., przy delikcie z art. 76 nie zawęży kręgu podmiotów do określonej grupy, statuując tym samym delikt powszechny, dla popełnienia którego podmiot nie musi posiadać specjalnych kwalifikacji. W tym kontekście na uwagę zasługuje wspomniana formuła „odpowiedniego stosowania” przepisu art. 53 § 28 i 29 k.k.s. określenia *bezpodstawnego zwrotu podatkowej należności publicznoprawnej*. W literaturze prawa karnego skarbowego poświęcono wiele uwagi zagadnieniu odpowiedniego stosowania przepisów<sup>45</sup>. Generalnie stosowanie przepisów w oparciu o tą formułę można sprowadzić do trzech grup przypadków:

- a) stosowanie wprost – gdzie przepis jest recypowane bez żadnej zmiany,
- b) stosowanie zmodyfikowane, gdzie przepis jest recypowany z pewnymi zmianami,

<sup>45</sup> Zob. Z. Siwik, „Odpowiednie” stosowanie przepisów kodeksu karnego w prawie karnym skarbowym (Studium na tle systemu środków penalnych), Przegląd Prawa i Administracji XXIII, Wrocław 1987, s. 97 i n.; tenże, Systematyczny komentarz..., s. 55 i n.; F. Prusak, W. Świda, Prawo karne skarbowe, Warszawa 1990, s. 11; G. Bogdan, Relacja pojęć przestępstwa i przestępstwa skarbowego w polskim prawie karnym, Przegląd Sądowy 1997, nr 5, s. 83 i n.; J. Raglowski, Stosunek przepisów części ogólnej nowego kodeksu karnego do innych ustaw przewidujących odpowiedzialność karną, Przegląd Sądowy 1998, 7–8, s. 19 i n.

c) niestosowanie, gdzie przepis nie może być stosowany wobec jego bezprzedmiotowości albo sprzeczności<sup>46</sup>.

W rozważanej relacji przepisów art. 53 § 27 i 28 k.k.s. do wskazanych wyżej pojęć użytek znajdzie tzw. stosowanie zmodyfikowane, polegające na wyeliminowaniu z tych form narażenia na niebezpieczeństwo określeń związanych z pojęciem uchylecia się osoby zobowiązanej. Taki zabieg interpretacyjny powoduje w konsekwencji dość znaczne trudności przy formułowaniu definicji tej postaci narażenia na niebezpieczeństwo. Nie tracąc z pola widzenia faktu, że prawidłowa formuła tych definicji obejmować musi zarówno element narażenia na uszczuplenie (z powodu częściowego pokrywania się tego pojęcia z pojęciami z art. 53 § 29 k.k.s.), jak również musi nadto zawierać swój oryginalny element narażenia nie przystający do pojęcia narażenia na uszczuplenie, zaproponować można następującą definicję:

„Narażeniem na bezpodstawny zwrot podatkowej należności publiczno-prawnej jest spowodowanie konkretnego niebezpieczeństwa takiego zwrotu podatkowej należności publiczno-prawnej, co oznacza, że zaistnienie uszczerbku finansowego jest wysoce prawdopodobne, choć nie musi nastąpić”.

Ustawodawca, posługując się konstrukcją narażenia na niebezpieczeństwo, przesunął zakres kryminalizacji oszustwa skarbowego na przedpole naruszenia dobra prawnego<sup>47</sup>. Taki sposób typizacji zachowań godzących w interes finansowy Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego dobitnie wskazuje na dużą wagę, jaką ustawodawca przywiązuje do ochrony tego dobra. Konstrukcja oszustwa podatkowego jako przestępstwa konkretnego narażenia na niebezpieczeństwo interesów finansowych Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego wywoływać może jednak pewne komplikacje interpretacyjne, stąd też warto nieco bliżej przyjrzeć się opisiowi znamienia skutku tego deliktu.

W piśmiennictwie z zakresu prawa karnego skarbowego prezentowane jest stanowisko, wedle którego dla wystąpienia sytuacji uszczuplenia przy przestępstwie oszustwa z art. 76 k.k.s. konieczne jest przedawnienie należ-

---

<sup>46</sup> Z. Siwik, *Systematyczny komentarz...*, s. 58. Omawiając stosowanie zmodyfikowane w płaszczyźnie relacji przepisów prawa karnego do prawa karnego skarbowego Autor wyróżnia sześć rodzajów przypadków: zmiana prosta (podstawienie jednego pojęcia w miejsce drugiego), zmiana polegająca na zmianie przepisów, zmiana z pewną ogólną wskazówką ustawodawcy, zmiana części przepisu z uwagi na odrębność u.k.s. (obecnie k.k.s.), zmiana części przepisu z uwagi na dyrektywę jednolitości systemowej, zmiana z uprzednim wyjaśnieniem, czy i jaki przepis obowiązuje – *Systematyczny komentarz...*, s. 58–59. Por. również Z. Siwik, „Odpowiednie” stosowanie..., s. 121.

<sup>47</sup> Szerzej na temat istoty przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych narażenia konkretnego na niebezpieczeństwo – G. Łabuda, *Z problematyki narażenia na niebezpieczeństwo uszczerbku finansowego publiczno-prawnej w prawie karnym skarbowym*, *Prok. i Pr.* 2000, nr 11, s. 76 i n.



ności publicznoprawnej, albowiem „(...) dopóki należność publicznoprawna się nie przedawni, dopóty nie można uznać jej za (definitywnie) uszczuploną”<sup>48</sup>. Na drodze do wystąpienia uszczuplenia stoi bowiem okoliczność, że nie zapłacony w terminie podatek przekształca się zgodnie z treścią art. 51 § 1 Ordynacji podatkowej w zaległość podatkową, co nie oznacza wygaśnięcia zobowiązania podatkowego. Fakt istnienia takiej zaległości sprawia, że „(...) nie możliwe jest uznanie, iż należność publicznoprawna (podatek) została uszczuplona”<sup>49</sup>. Zaległość podatkowa zatem jest wyłącznie narażoną na uszczuplenie należnością publicznoprawną, a dopiero z chwilą przedawnienia się zobowiązania podatkowego przekształca się w należność uszczuploną.

Przedstawiona wyżej koncepcja, uznająca, że dla wystąpienia uszczuplenia przy przestępstwie z art. 76 k.k.s. konieczne jest przedawnienie należności publicznoprawnej, wywołuje jednak poważne wątpliwości.

Po pierwsze, przyjęcie takiego poglądu byłoby równoznaczne ze stwierdzeniem w praktyce bezużyteczności jednej z przesłanek nadzwyczajnego obostrzenia kary – tj. umyślnego uszczuplenia należności publicznoprawnej dużej wartości<sup>50</sup>. Uznając, że dla uszczuplenia niezbędne jest przedawnienie zobowiązania podatkowego wobec sprawcy, który uzyskał bezpodstawny zwrot podatku dużej wartości (art. 53 § 15 k.k.s.), nie można byłoby zastosować nadzwyczajnego obostrzenia kary, ponieważ jego zachowanie nie mogło spowodować uszczuplenia. Tym samym pozbawione jakiegokolwiek normatywnego sensu byłoby wprowadzenie przez ustawodawcę pojęcia uszczuplenia należności publicznoprawnej czynem zabronionym w rozumieniu art. 53 § 27 k.k.s.<sup>51</sup>. Po drugie, uznanie poglądu, że granicę narażenia na uszczuplenie wyznacza przedawnienie należności publicznoprawnej, czyniłoby dość kłopotliwym stwierdzenie realizacji znamion deliktu skarbowego z art. 58 § 2 i 4 k.k.s.<sup>52</sup>. Mając na uwadze bezsporny fakt, że opłata skarbo-

<sup>48</sup> R. Kubacki, A. Bartosiewicz, *Kodeks karny skarbowy. Przestępstwa i wykroczenia skarbowe*, Warszawa 2002, s. 223.

<sup>49</sup> R. Kubacki, A. Bartosiewicz, *Kodeks karny skarbowy. Przestępstwa i wykroczenia skarbowe*, Warszawa 2002, s. 223.

<sup>50</sup> Zgodnie z treścią art. 37 § 1 pkt 1 k.k.s. „Sąd może zastosować nadzwyczajne obostrzenie kary, jeżeli sprawca: 1. popełnia umyślnie przestępstwo skarbowe powodując uszczuplenie należności publicznoprawnej dużej wartości albo popełnia umyślnie przestępstwo skarbowe, a wartość przedmiotu czynu zabronionego jest duża (...)”. Oczywiście przesłanka ta dotyczy wyłącznie podmiotów zobowiązanych z punktu widzenia prawa podatkowego do zapłaty podatkowej należności publicznoprawnej. Podmioty deliktu z art. 76 k.k.s., na których nie ciąży taki obowiązek, nie są zdolne swoim zachowaniem wywołać uszczuplenia i tym samym pozostają poza zakresem przepisu art. 37 § 1 pkt 1 k.k.s.

<sup>51</sup> Zob. G. Łabuda, *Z problematyki narażenia na niebezpieczeństwo uszczuplenia należności publicznoprawnej w prawie karnym skarbowym*, Prok. i Pr. 2000, nr 11, s. 86–87.

<sup>52</sup> Przepis ten stanowi „Kto uchyla się od uiszczenia należnej opłaty skarbowej od czynności cywilnoprawnych (...)”. Z kolei przepis art. 58 § 4 k.k.s. posiada następujące brzmienie: „Je-

wa stanowi jedną z postaci podatku, przyjąć należałoby, iż poprzez użycie skasowanego znaku opłaty skarbowej sprawca może wyłącznie narazić ten podatek na uszczuplenie. Uszczuplenie opłaty skarbowej z kolei nastąpić mogłoby dopiero z chwilą przedawnienia tej należności. Tym samym realizacja znamion tego deliktu skarbowego nastąpić mogłaby dopiero w momencie przedawnienia jego karalności, zgodnie bowiem z przepisem art. 44 § 2 k.k. (a w odniesieniu do wykroczeń skarbowych art. 51 § 1 k.k.s. w zw. z art. 44 § 2 k.k.s.) karalność ustaje również wówczas, gdy nastąpiło przedawnienie należności publicznoprawnej. Po trzecie wreszcie, akceptacja omawianego poglądu jest trudna do przyjęcia z uwagi na fakt, iż koncepcja ta jest niezgodna z intuicją karnistyczną. Przekładając ten pogląd na grunt konkretnych typów czynów zabronionych, można powiedzieć, że dokonanie przez uprawniony organ bezpodstawnego zwrotu podatku na rzecz sprawcy nie stanowi uszczuplenia, a tylko narażenie na uszczuplenie trwające aż do czasu przedawnienia. Konstrukcja taka w sposób oczywisty razi swoją sztucznością, albowiem to, co w prawie podatkowym określa się mianem długu podatkowego, w prawie karnym trzeba by uznać za niebezpieczeństwo takiego długu. Tym samym pogląd taki byłby w swoich konsekwencjach, podatkowych z jednej strony i karnoskarbowych z drugiej, wewnętrznie sprzeczny.

Wydaje się, że przedstawione powyżej argumenty przemawiają za odrzuceniem poglądu, wedle którego dla wystąpienia uszczuplenia przy oszustwie z art. 76 k.k.s. konieczne jest przedawnienie należności publicznoprawnej.

Jak wskazano wyżej, narażeniem na bezpodstawny zwrot podatkowej należności publicznoprawnej czynem zabronionym jest spowodowanie konkretnego niebezpieczeństwa takiego zwrotu, co oznacza, że zaistnienie uszczerbku finansowego (bezpodstawnego zwrotu) jest wysoce prawdopodobne, choć nie musi nastąpić. Przystępując do analizy poszczególnych elementów przytoczonej wyżej definicji szczególną uwagę zwrócić należy na znamię „konkretności” niebezpieczeństwa. Ustawodawca posługując się sformułowaniem „*spowodowanie konkretnego niebezpieczeństwa takiego uszczuplenia*” a *contrario* zakłada możliwość istnienia również niebezpieczeństwa „niekonkretnego”, czy też ujmując rzecz nieco inaczej – spowodowania „niekonkretnego” niebezpieczeństwa. Konstrukcja zawarta w art. 53 § 29 w zw. z art. 53 § 28 k.k.s. skłania do podjęcia rozważań odnoszących się do relacji użytego w k.k.s. zwrotu „konkretnie niebezpieczeństwo” oraz pojawiającego się często w opracowań dogmatycznych pojęcia „niebezpieczeństwa abstrakcyjnego”, będącego opozytem semantycznym niebezpieczeństwa konkretnego. Przyjęcie, że terminy te są synonimiczne mogłoby

---

żeli kwota uszczupionej opłaty skarbowej albo wartość użytego skasowanego znaku tej opłaty nie przekracza ustawowego progu (...).

prowadzić do dostatecznie już skrytykowanego przez A. Spotowskiego, a prezentowanego w literaturze prawa karnego zapatrywania, zgodnie z którym przydawany niebezpieczeństwu przymiot „konkretny” oznacza tyle co realny, rzeczywisty, zaś „abstrakcyjny” to tyle co nierzeczywisty, teoretyczny, nierealny<sup>53</sup>. W powyższym kontekście zasadnymi wydają się obawy, że w ten sposób ustawodawca nie przyczynia się do właściwego pojmowania przez dogmatykę prawa karnego i praktykę stosowania prawa różnicy pomiędzy przestępstwami narażenia konkretnego i narażenia abstrakcyjnego. Wskazać należy jedynie, że konstrukcja definicji legalnej narażenia na bezpodstawny zwrot podatkowej należności publicznoprawnej (a tym samym narażenia na uszczuplenie należności publicznoprawnej) stwarza podstawę do przypuszczenia, iż ustawodawcy chodziło o przeciwstawienie niebezpieczeństwa konkretnego niebezpieczeństwu abstrakcyjnemu („niekonkretnemu”).

Jeżeli jednak uznać wskazane przeciwstawienie za wiążące, do czego skłania przyjmowane w teorii prawa podstawowe założenie interpretacyjne związane z formułą „racjonalnego prawodawcy”<sup>54</sup>, to można powiedzieć, że spowodowanie niebezpieczeństwa „niekonkretnego” prowadzi do odrzucenia realizacji znamienia narażenia na bezpodstawny zwrot podatkowej należności publicznoprawnej.

Z analizowanej definicji wynika, że spowodowanie niebezpieczeństwa konkretnego ma miejsce wtedy, gdy zaistnienie uszczerbku finansowego jest wysoce prawdopodobne. Przyjąć zatem należy, że ustawodawca nie zadowala się wskazaniem „konkretności” niebezpieczeństwa, lecz wymaga od interpretatora, ażeby przez ową „konkretność” rozumiał wysokie prawdopodobieństwo zaistnienia uszczerbku w dobru prawnym. Jest to swoiste podwójne zdefiniowanie narażenia na uszczuplenie: pierwsze objaśnienie („spowodowanie konkretnego niebezpieczeństwa”) posiada charakter ogólniejszy w stosunku do drugiego („zaistnienie uszczerbku finansowego jest wysoce prawdopodobne”). Patrząc od strony negatywnej można powiedzieć, że „niewysoce” prawdopodobne zaistnienie uszczerbku finansowego oznacza tyle, co spowodowanie „niekonkretnego” niebezpieczeństwa. Prawno-karnie relewantne będzie zatem tylko takie niebezpieczeństwo, które osiągnie poziom wysokiego prawdopodobieństwa wygenerowania uszczerbku finansowego.

<sup>53</sup> A. Spotowski, *Funkcja niebezpieczeństwa w prawie karnym*, Warszawa 1990, s. 142–143.

<sup>54</sup> Co do pojęcia „racjonalny prawodawca” lub terminu „prawodawca doskonały” jako podstawowego założenia interpretacyjnego zob. szerzej R. Sarkowicz, *Poziomowa interpretacja tekstu prawnego*, Kraków 1994; R. Sarkowicz, J. Stelmach, *Teoria prawa*, Kraków 1995.

Niezwykle istotnym elementem kodeksowej definicji narażenia na uszczerbek jest jej ostatni fragment opisany zwrotem „zaistnienie uszczerbku finansowego jest wysoce prawdopodobne, choć nie musi nastąpić”. Spowodowanie konkretnego niebezpieczeństwa uszczerbku finansowego oznacza, że naruszenie dobra prawnego (wystąpienie uszczerbku finansowego) może, choć nie musi nastąpić. Wyróżnić można zatem dwie sytuacje jednakowo uprawniające do przypisania realizacji znamienia niebezpieczeństwa. W pierwszej z nich sprawca swoim zachowaniem generuje takie niebezpieczeństwo, które w konsekwencji prowadzi do naruszenia dobra prawnego. W drugiej sytuacji zachowanie sprawcy generuje niebezpieczeństwo, jednak do naruszenia dobra nie dochodzi. Stwierdzenie, że wystąpienie uszczerbku finansowego (bezpodstawnego zwrotu) nie stanowi warunku *sine qua non* realizacji znamion oszustwa podatkowego prowadzi w konsekwencji do uznania, że zakres kryminalizacji obejmuje wszystkie te zachowania, które cechuje określone – wysokie – prawdopodobieństwo naruszenia dobra bez względu na to, czy *ex post* uszczerbek finansowy wystąpi.

Znamień „bezpodstawności” zwrotu podatkowej należności publiczno-prawnej oceniać należy poprzez pryzmat regulacji przepisów prawa podatkowego oraz stanu faktycznego podlegającego subsumcji pod określoną normę przepisu podatkowego. Bezpodstawność zwrotu oznacza więc brak przesłanek faktycznych i przesłanek prawnych do dokonania takiego zwrotu. W znamieniu tym z całą jaskrawością przejawia się jedna z zasadniczych i charakterystycznych cech prawa karnego skarbowego, którą zwykło określać się mianem subsydiarności względem prawa finansowego, w tym wypadku prawa podatkowego. Przypisanie sprawcy znamienia bezpodstawności zwrotu musi być poprzedzone ustaleniem, że na gruncie prawa podatkowego zachodzą przesłanki do uznania danego zwrotu za bezpodstawny. W literaturze prawa karnego skarbowego odnaleźć można pogląd, że przez bezpodstawny zwrot podatkowej należności publiczno-prawnej „(...) należy rozumieć taką sytuację, gdy sprawca powoduje swoim działaniem otrzymanie korzyści majątkowej w postaci zwrotu należności podatkowej (np. naliczonego podatku VAT), przy czym osobie tej zwrot się nie należy albo należy się w niższej wysokości, a w wyniku działania sprawcy następuje uszczerbek finansowy”<sup>55</sup>. Gramatyczna wykładania bezpodstawności nakazuje przyjąć, że chodzi tu o brak podstaw uznania zachowania sprawcy za zgodne z przepisami prawa. Oznacza to, że naruszenie dotyczyć musi ustawowych (względnie podustawowych) reguł postępowania z dobrem praw-

---

<sup>55</sup> R. Kubacki, A. Bartosiewicz, Kodeks karny skarbowy. Przestępstwa i wykroczenia skarbowe, Warszawa 2002, teza 11 do art. 76 k.k.s., s. 431–432.

nym, jakim jest prawidłowość dokonywania zwrotów podatkowych należności publicznoprawnych. Reguły te umiejscowione są zarówno w przepisach materialnego prawa podatkowego, jak i w przepisach prawa procesowego<sup>56</sup>. Jako ilustracja może tutaj służyć instytucja zwrotu podatku od towarów i usług w sytuacji braku istnienia różnicy pomiędzy podatkiem naliczonym a należnym (tzn. gdy podatek naliczony nie jest wyższy od należnego), co stanowi naruszenie prawa materialnego. Bezpodstawność zwrotu podatku zachodzić może również wówczas, gdy sprawca będący podatnikiem podatku od towarów i usług nie dochowa wymaganych prawem obowiązków o charakterze rejestracyjnym, np. gdy nie dokona zgłoszenia rejestracyjnego w urzędzie skarbowym, a mimo to w złożonej deklaracji dla podatku od towarów i usług wykaże zwrot podatku. Również w sytuacji uchybienia przez podatnika terminom do dokonania obniżenia kwoty podatku należnego, a określonym w przepisie art. 19 ust. 3 ustawy o podatku od towarów i usług, skutkującym utratą prawa do dokonania takiego obniżenia, wykazany przez podatnika podatek do zwrotu jest bezpodstawnym zwrotem podatku<sup>57</sup>. Oba te naruszenia sytuować należy w zakresie naruszeń reguł proceduralnych. Naruszenie reguł pozaustawowych (tzn. usytuowanych poza systemem prawa obowiązującego) nie stanowi podstawy do przypisania sprawcy realizacji znamienia bezpodstawnego zwrotu podatkowej publicznoprawnej. Wydaje się więc, że w kontekście znamion deliktu z art. 76 k.k.s. określenie „bezpodstawny” w części odpowiada określeniu „bezprawny” w ten sposób, że „bezprawność” stanowi konieczny komponent „bezpodstawności”. Poza tym komponentem bezpodstawność zwrotu zawiera w sobie komponent braku faktycznej podstawy do jego dokonania.

Z przedstawionych wcześniej rozważań poświęconych instytucjom nadpłaty podatku i zwrotu podatku wynika, że przepisy prawa podatkowego posługują się pojęciem „nienależnego zwrotu podatku” albo „zwrotu nienależ-

<sup>56</sup> Tak rzecz ma się w przypadku mechanizmu podatku od towarów i usług, gdzie przepisy dotyczące ustalania podatku naliczonego czy pobór podatku zawierają – jak zauważa R. Mastalski – „(...) normy materialnoprawne, jak również w dość znacznym zakresie proceduralne” – *Prawo podatkowe...*, s. 460.

<sup>57</sup> Kwestia ta – co należy zauważyć – jest w piśmiennictwie podatkowym wysoce sporna. Z jednej strony w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego ukształtował się pogląd, zgodnie z którym „naruszenie przez podatnika obowiązku złożenia deklaracji podatkowej VAT-7 w terminie (...) i określenie zobowiązania podatkowego przez urząd skarbowy powoduje utratę przewidzianego w art. 19 ust. 1 tej ustawy (z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług – uwaga autorów) prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego” – wyrok NSA z 22 czerwca 1998 r. (sygn. akt FPS 9/97); zob. również wyrok SN z 3 grudnia 1997 r., III RN 86/97. Z drugiej strony natomiast w piśmiennictwie podnosi się, że w sytuacji uchybienia przez podatnika terminowi złożenia deklaracji dla podatku od towarów i usług, podatnik w dalszym ciągu zachowuje prawo do odliczenia – zob. Z. Bańsia, *Niezłożenie deklaracji VAT-7 pozbawia podatnika prawa do odliczeń?*, *Przegląd Podatkowy* 2001, nr 6 (cz. I), s. 36–40, nr 7 (cz. II), s. 40–45.

nie wykazanej nadpłaty”, zaś typ z art. 76 k.k.s. operuje znamieniem „bezpodstawnego zwrotu”. Wydaje się, że pojęcia te pozostają w stosunku zawierania w ten sposób, że istnieją takie nienależne zwroty podatku (zwrotów nienależnie wykazanej nadpłaty), które nie są zwrotami bezpodstawnymi, ale nie istnieją takie bezpodstawne zwroty, które nie byłyby zarazem nienależnymi zwrotami podatku (zwrotami nienależnie wykazanej nadpłaty). Każdy zatem bezpodstawny zwrot podatku jest zwrotem nienależnym (zwrotem nienależnie wykazanej nadpłaty), ale nie każdy nienależny zwrot podatku (zwrot nienależnie wykazanej nadpłaty) jest zwrotem bezpodstawnym.

Znamie „podatkowa należność publicznoprawna” interpretować należy w powiązaniu z definicją legalną należności publicznoprawnej z art. 53 § 27 k.k.s. Należność ta występuje w dwóch zasadniczych odmianach: jako należność państwowa oraz jako należność samorządowa. Z uwagi na wynikające z art. 76 k.k.s. ograniczenie kręgu należności do należności podatkowych, uznać należy, iż desygнатem znamienia podatkowej należności publicznoprawnej jest wyłącznie podatek stanowiący dochód budżetu państwa lub dochód jednostki samorządu terytorialnego. Poza zakresem znamienia podatkowej należności publicznoprawnej pozostają natomiast należności z tytułu udzielonej dotacji lub subwencji, a także należności celne<sup>58</sup>. Oznacza to, że *de facto* podatkową należnością publicznoprawną jest wyłącznie podatek. Z kolei podatkiem – poprzez odesłanie do przepisu art. 6 Ordynacji podatkowej – jest publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe i bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikające w ustawy podatkowej. Podatkiem jest również zaliczka na podatek, rata podatku, a także opłaty i inne niepodatkowe należności budżetu państwa o charakterze daninowym. Z powyższego wynika, że bezpodstawny zwrot dotyczyć może podatku, w tym również zaliczki na podatek, raty podatku oraz opłat i innych niepodatkowych należności budżetu państwa o charakterze daninowym<sup>59</sup>.

---

<sup>58</sup> Zob. R. Kubacki, A. Bartosiewicz, Kodeks karny skarbowy. Przestępstwa i wykroczenia skarbowe, Warszawa 2002, teza 12 do art. 76 k.k.s., s. 432.

<sup>59</sup> W literaturze prawa podatkowego wskazuje się, na wadliwość przyjętego w Ordynacji podatkowej określenia podatku. Jak pisze R. Mastalski „ustawowe określenie podatku w art. 6 Ordynacji ma małe walory normatywne oraz prowadzi do istotnego zagmatwania jej materii. Wcześniej bowiem prawodawca w przepisie art. 3 pkt.3 przyjmuje, że ilekroć w Ordynacji jest mowa o podatkach, należy przez to rozumieć również zaliczki na podatek, raty podatków, opłaty oraz inne niepodatkowe należności budżetowe. Powstaje więc dość paradoksalna sytuacja, kiedy to w jednym akcie normatywnym – i to w swym założeniu o kodeksowym charakterze – zdefiniowane pojęcie używane jest w innym znaczeniu, aniżeli przyjęte w samej definicji” – (w:) R. Mastalski, J. Zubrzycki, Ordynacja podatkowa..., s. 23; zob. również: B. Brzeziński, Podstawowe pojęcia Ordynacji podatkowej, (w:) Studia nad Ordynacją podatkową, Łódź–Toruń 1999, s. 70. Wydaje się, że ustawodawca, dostrzegając te wątpliwości i pragnąc zapobiec powstaniu ewentualnym rozbieżności interpretacyjnych na gruncie wykładni znamienia podatku w k.k.s., w art. 53 § 30 k.k.s. zawarł wyraźną dyrekty-

Ustawodawca w przepisie art. 76 k.k.s. przykładowo wylicza postacie podatkowej należności publicznoprawnej: podatek naliczony w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług, podatek akcyzowy, zwrot nadpłaty lub jej zaliczenie na poczet zaległości podatkowej lub bieżących albo przyszłych zobowiązań podatkowych. Wyliczenie – jak można się domyślić – wskazuje na najczęściej spotykane postacie bezpodstawnego zwrotu podatku. W piśmiennictwie jako przykład zwrotu nie wskazanego w zestawie ustawowych znamion deliktu z art. 76 k.k.s. podaje się zwrot w podatku od czynności cywilnoprawnych<sup>60</sup>.

#### IV. Przedmiot bezpośredniego działania

W literaturze wskazuje się, iż ogólnym przedmiotem bezpośredniego oddziaływania deliktu oszustwa podatkowego jest majątek Skarbu Państwa oraz jednostek samorządu terytorialnego<sup>61</sup>. Zagadnieniem o dość zasadniczym charakterze w tym kontekście jest określenie, czy przedmiotem czynności wykonawczej jest osoba oszukana. Wprawdzie ustawodawca wyeliminował w obszarze k.k.s. stosowanie przepisów k.p.k. dotyczących pokrzywdzonego (art. 113 § 2 k.k.s.)<sup>62</sup>, tym niemniej wydaje się, że z punktu widzenia konstrukcji typu oszustwa podatkowego atak sprawcy skierowany jest tak na majątek, jak i na osobę oszukaną. Oznacza to, że oszustwo podatkowe

---

wę, nakazującą pod pojęciem podatku rozumieć również daniny z art. 3 pkt. 3 Ordynacji podatkowej.

<sup>60</sup> R. Kubacki, A. Bartosiewicz, Kodeks karny skarbowy..., teza 16 do art. 76 k.k.s., s. 433.

<sup>61</sup> Należy wyraźnie odróżniać dobro prawne, którego ochronie służy przepis art. 76 k.k.s., a którym jest interes finansowy Skarbu Państwa oraz jednostek samorządu terytorialnego, od przedmiotu bezpośredniego działania (przedmiotu zamachu), którym jest w tym wypadku majątek Skarbu Państwa oraz jednostek samorządu terytorialnego. Dobro prawne nie jest tedy, jak wskazywał B. Wróblewski, „(...) bezpośrednio związane ze stanowiskiem norm prawnych” – Przedmiot przestępstwa, zamachu i ochrony w prawie karnym, Wilno 1939, s. 26. Odmienne rzecz wygląda przy przedmiocie bezpośredniego działania (przedmiocie zamachu), którym jest „(...) jakiś przedmiot konkretny, realny lub idealny” – Przedmiot przestępstwa..., s. 27.

<sup>62</sup> T. Grzegorzczak wskazuje, że „Z natury rzeczy, ponieważ przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe godzą jedynie w interes finansowy (porządek finansowy) państwa, nie występuje tu instytucja pokrzywdzonego, jako osoby fizycznej lub prawnej, której dobro bezpośrednio zostało naruszone lub zagrożone przez czyn zabroniony” – Kodeks karny skarbowy..., teza 4 do art. 113 k.k.s., s. 383. Z kolei A. R. Świątłowski stwierdza, że „(...) specyfika przestępstw i wykroczeń skarbowych sprawia, że tak rozumianym pokrzywdzonym byłby w sprawach o te przestępstwa i wykroczenia zawsze Skarb Państwa (...)” – A. R. Świątłowski, (w:) G. Bogdan, B. Nita, A. R. Świątłowski, Z. Radzikowska, Kodeks karny skarbowy z komentarzem, Gdańsk 2000, tez 6 do art. 113 k.k.s., s. 362. Dodać tylko należy, iż obok interesu finansowego państwa (Skarbu Państwa) przepisy k.k.s. chronią interes finansowy jednostek samorządu terytorialnego.

posiada w istocie analogiczne jak oszustwo z art. 286 k.k. przedmioty czynności wykonawczej z tą różnicą, że zachowanie się sprawcy oszustwa podatkowego odniesione jest zawsze do organu (podatkowego), nigdy zaś do osób fizycznych lub prawnych<sup>63</sup>.

W konsekwencji należy stwierdzić, iż podobnie jak przy przestępstwie oszustwa z art. 286 k.k., delikt oszustwa podatkowego odniesiony jest do dwóch przedmiotów czynności wykonawczej. Z jednej strony zachowanie sprawcy nakierowane jest na uprawniony organ, z drugiej natomiast na mienie (majątek) Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego. W przypadku urzędu skarbowego, jako uprawniony organ jest on reprezentantem (*statio fisci*) Skarbu Państwa w zakresie m.in. ustalania lub określania i poboru podatkowych i niepodatkowych należności budżetowych, w tym również podatkowych należności publicznoprawnych. W przypadku przewodniczącego zarządu jednostki samorządu terytorialnego jest on reprezentantem tej jednostki w analogicznym zakresie jak urząd skarbowy. Zaznaczyć należy, że organom tym nie przysługują uprawnienia właścicielskie wobec podatkowych należności publicznoprawnych. Nie mogą one rozporządzać tymi należnościami w dowolny sposób, a tylko w sposób określony przepisami prawa finansowego. Dotyczy to w szczególności dokonywania przez uprawnione organy zwrotów podatkowych należności publicznoprawnych.

Drugi z wymienionych przedmiotów czynności wykonawczych – mienie (majątek) – występuje w dwojakiej postaci, uzależnionej od podmiotu nim rozporządzającym. Można zatem wyróżnić mienie Skarbu Państwa oraz mienie jednostek samorządu terytorialnego. W obu wypadkach zawsze chodzi o określone kwoty pieniężne, stanowiące przedmiot zwrotu. Poza zakresem znamion deliktu skarbowego z art. 76 k.k.s. pozostaje mienie w innej, aniżeli pieniądze, postaci. Wynika to z faktu, że aktualnie obowiązujący porządek prawa nie zna podatków jako świadczeń niepieniężnych (art. 4, 5, 6 Ordynacji podatkowej). Dodatkowo mienie będące przedmiotem oszustwa podatkowego zawężone jest do świadczeń podatkowych. Oznacza to, że poza zakresem znamion tego deliktu pozostają wszystkie sytuacje polegające na stworzeniu przez sprawcę prawnokarnie relewantnego niebezpieczeństwa dla mienia nie będącego podatkową należnością publicznoprawną.

---

<sup>63</sup> Status organu podatkowego przysługuje urzędowi skarbowemu, wójtowi, burmistrzowi (prezydentowi miasta), staroście, marszałkowi województwa, izbie skarbowej, Ministrowi Finansów, samorządowemu kolegium odwoławczemu (art. 13 Ordynacji podatkowej).



## V. Znamiona strony podmiotowej

W porównaniu z przestępstwem oszustwa z art. 286 k.k. znamiona strony podmiotowej oszustwa podatkowego z art. 76 k.k.s. posiadają odmienny, bo ujęty szerzej, kształt i zakres. W literaturze wyrażany jest jednolity pogląd, że delikt skarbowy z art. 76 k.k.s. można popełnić zarówno w zamiarze bezpośrednim, jak i ewentualnym<sup>64</sup>. Z punktu widzenia znamion strony podmiotowej deliktu z art. 76 k.k.s. nie jest istotne, czy ich realizacja posiada zabarwienie jakimkolwiek celem (chęć osiągnięcia korzyści majątkowej, motyw odwetu lub zemsty), jak również jaki kształt przyjmuje strona woluntatywna zamiaru („chce”, „godzi się”). Na tle strony podmiotowej czynu zabronionego z art. 76 k.k.s. pewne problemy wynikają z treści § 2 i 3 tego artykułu. *Prima facie* przepisy te statuuja typy uprzywilejowane, co można domniemywać z wysokości ustawowego zagrożenia<sup>65</sup>. Warto jednak zwrócić uwagę na znamiona z § 2 i 3 art. 76 k.k.s.: „jeżeli kwota bezpodstawnie żądana jest małej wartości (...)” (§ 2) oraz „jeżeli kwota bezpodstawnie żądana nie przekracza ustawowego progu (...)” (§ 3). Sugerują one realizację znamion typów uprzywilejowanych wyłącznie w zamiarze bezpośrednim, sprawca bowiem dla ich spełnienia musi „żądać” bezpodstawniej kwoty. Rysuje się wobec tego dziwna niekonsekwencja: oto bowiem czyn zagrożony wyższą sankcją (§ 1) popełnić można w zamiarze bezpośrednim i ewentualnym, natomiast czyn zagrożony niższą sankcją (§ 2 i 3) popełnić można wyłącznie w zamiarze bezpośrednim. Zakres zastosowania normy z art. 76 § 1 k.k.s. obejmuje zatem sytuacje, kiedy sprawca chce bezpodstawnego zwrotu podatkowej należności publicznoprawnej albo godzi się na to. „Godzenie się” – co nie wymaga szerszego uzasadnienia – posiada niższy ładunek społecznej szkodliwości w porównaniu ze „chceniem”. Paradoks polega na tym, że sprawca realizujący znamiona oszustwa podatkowego w zamiarze ewentualnym w kwocie małej (co zagrożone jest wyłącznie karą grzywny do 720 stawek dziennych) lub nie przekraczającej ustawowego progu (co zagrożone jest karą grzywny za wykroczenie skarbowe), podlega odpowiedzialności karnej za przestępstwo skarbowe z § 1 (co zagrożone jest karą pozbawienia

<sup>64</sup> Zob. A. Nita, (w:) Kodeks karny skarbowy..., teza 5 do art. 76 k.k.s., s. 212; T. Grzegorzczuk, Kodeks karny skarbowy..., teza 2 do art. 76 k.k.s., s. 294; R. Kubacki, A. Bartosiłowicz, Kodeks karny skarbowy..., tezy 19 i 20 do art. 76 k.k.s., s. 434–435, gdzie Autorzy stwierdzają: „Wydaje się, że ograniczenie zamiaru jedynie do zamiaru bezpośredniego jest nieuzasadnione (...) nie ma przeszkód, aby przyjąć „wprowadzenie w błąd” także w zamiarze ewentualnym”.

<sup>65</sup> Przestępstwo skarbowe określone w § 1 art. 76 k.k.s. zagrożone jest karą grzywny do 720 stawek dziennych albo karą pozbawienia wolności do lat 3, albo oby tym karom łącznie. Przestępstwo skarbowe określone w § 2 zagrożone jest karą 720 stawek dziennych grzywny, zaś wykroczenie skarbowe z § 3 karą grzywny od jednej dziesiątej do dwudziestokrotności najniższego miesięcznego wynagrodzenia (art. 48 § 1 k.k.s.).

wolności do lat 3 albo karą grzywny, albo obu tym karom łącznie). Rozwiązanie to wydaje się wysoce nieintuicyjne.

Dla przypisania sprawcy realizacji znamion deliktu z art. 76 k.k.s. konieczne jest stwierdzenie, że obejmował on swoją świadomością i wolą (w postaci „chcenia” lub „godzenia się”) elementy przedmiotowe oszustwa. Sprawca musi zatem być świadomym, że swoim zachowaniem wprowadza w błąd organ uprawniony, jak również to, że zachowanie jego wywołuje niebezpieczeństwo bezpodstawnego zwrotu podatkowej należności publiczno-prawnej. Ponadto dla przyjęcia realizacji znamion przestępstwa skarbowego z art. 76 § 2 k.k.s. oraz wykroczenia skarbowego z art. 76 § 3 k.k.s. konieczne jest, aby sprawca chciał otrzymania takiego zwrotu, na co wskazuje znamię „żądania kwoty bezpodstawnego zwrotu”.

Świadomość uprawnionego organu, że sprawca działa w celu dokonania oszustwa, połączona z zamierzeniem zdemaskowania sprawcy, nie ma znaczenia dla realizacji znamion oszustwa podatkowego, z tym zastrzeżeniem, że sprawca nie wie o tym, iż organ jest świadomy zamiaru i podejmowanego przez sprawcę sposobu działania. Strona podmiotowa determinowana jest w tym wypadku wyłącznie poprzez elementy przesądzające o zamiarze sprawcy<sup>66</sup>.

## **VI. Podmiot oszustwa podatkowego**

Konstrukcja oszustwa podatkowego przewidzianego w art. 76 k.k.s. nie wywołuje większych wątpliwości z punktu widzenia określenia podmiotu tego deliktu. Z uwagi na fakt przynależności analizowanego deliktu z art. 76 k.k.s. do kategorii przestępstw i wykroczeń powszechnych jego podmiotem może być każda osoba, zdalna do ponoszenia odpowiedzialności karnej<sup>67</sup>. O takiej wykładni znamienia podmiotu przesądza użyte przez ustawodawcę określenie „kto” charakteryzujące znamię podmiotu. Tym samym odmiennie aniżeli przy większości przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych z rozdziału 6 k.k.s. podmiot popełniający czyn zabroniony z art. 76 k.k.s. nie musi posiadać szczególnych kwalifikacji pozwalających uznać go za podatnika, płatnika czy inkasenta. Należy jednak podkreślić, że w praktyce najczęściej występować będą sytuacje, w których sprawcą tego czynu zabronionego jest osoba będąca podatnikiem lub płatnikiem albo też zajmująca się sprawami gospodarczymi podatnika albo płatnika (art. 9 § 3 k.k.s.). Brak cech podatni-

---

<sup>66</sup> Tak na gruncie art. 286 k.k. M. Dąbrowska-Kardas i P. Kardas, (w:) *Kodeks karny...*, t. 3, teza 63 do art. 286 k.k., s. 167–168.

<sup>67</sup> Zob. A. Nita, (w:) *Kodeks karny skarbowy...*, teza 1 do art. 76 k.k.s., s. 210; R. Kubacki, A. Bartosiewicz, *Kodeks karny skarbowy. Przestępstwa i wykroczenia skarbowe*, Warszawa 2002, teza 4 do art. 76 k.k.s., s. 430.

ka lub płatnika nie wyklucza jednak osoby wprowadzającej w błąd „uprawniony organ” z kręgu zdalnych podmiotów tego deliktu.

## **VII. Uwagi końcowe**

Typizacja oszustwa podatkowego w polskim systemie prawa karnego posiada stosunkowo krótki, bo zaledwie kilkuletni, rodowód. Można przypuszczać, że głównym motywem kryminalizacyjnym były tutaj dostrzeżone przez ustawodawcę coraz powszechniejsze praktyki wyłudzenia podatku VAT, stanowiącego przecież jedno z najważniejszych źródeł wpływów pieniężnych zasilających majątek Skarbu Państwa. Przepis ten wraz z sankcjami podatkowymi z ustawy o podatku od towarów i usług stanowi zaporę przed popełnianiem liczonych nierzadko w miliony złotych nadużyć podatkowych. Ustawodawca poprzez odrębną typizację pragnął tym samym – jak się wydaje – podkreślić szczególne znaczenie tego swoistego czynu zabronionego w podatkowej części k.k.s. W powyższym szkicu starano się zwrócić uwagę na zasadnicze zagadnienia związane z przestępstwem narażenia na bezpodstawnny zwrot podatkowej należności publicznoprawnej, próbując zarazem ukazać związki tego deliktu z regulacjami prawa podatkowego. Poza zakresem niniejszych rozważań pozostawiliśmy problematykę zbiegu przepisów i zbiegu przestępstw, uznając tym samym, że kwestia ta wymaga odrębnego opracowania, rozmiarami swymi znacznie przekraczającego ramy powyższego tekstu.